La riforma delle risorse proprie e la possibile introduzione di un tributo europeo

Edoardo Traversa, Stefania Lotito Fedele

Sommario: 1. Introduzione. 2. Cenni sulla nascita e l'evoluzione delle risorse proprie. 2.1. Gli strumenti finanziari assegnati alle Comunità europee e poi all'Unione Europea. 2.2. Origini ed evoluzione delle risorse proprie (1970-2000). 2.3. Lo stato attuale delle risorse proprie. Segue. 3. Mercato interno, Unione economica e monetaria e armonizzazione tributaria. 3.1. Fiscalità europea senza tributo europeo. 3.2. Base giuridica e finalità dell'armonizzazione delle imposte indirette nei trattati UE: il rapporto con l'Unione doganale e il mercato interno. 4. Riflessioni conclusive post COVID-19 sulla forma di un futuro tributo europeo.

1. Introduzione

Il potere di istituire e riscuotere tributi propri è percepito come un elemento centrale della sovranità dello Stato, e nelle strutture federali, dell'equilibrio tra livelli di governo. Lo intuiva già nel 1787 Alexander Hamilton, uno dei padri fondatori degli Stati Uniti d'America, quando sostenne con forza l'istituzione e la riscossione a livello centrale di alcuni tributi, preferendole a un sistema principalmente basato su contributi degli Stati dell'Unione. Egli ha descritto «un sistema di contributi e requisizioni, qualora applicati a uomini o soldi, è sotto ogni aspetto, un sistema di debolezza ("*imbecillity*") dell'Unione, e di disuguaglianza e di ingiustizia tra i suoi membri stessi» (Hamilton 1787b; vd. anche Hamilton 1787a).

Nell'Unione europea, invece, i negoziati sulle prospettive finanziarie e sulla determinazione delle risorse proprie dell'Unione vertono principalmente sull'ammontare dei contributi dei singoli Stati, e molto meno sulle competenze fiscali dell'Unione. Ciò debilita la capacità dell'Unione a condurre politiche ambiziose di lungo termine, ipotecandone potenzialmente la sua stessa ragione di essere. I recenti sviluppi legati alla crisi del COVID-19 (e non solo) sembrano aprire uno spiraglio per futuri cambiamenti. L'imposta europea è un tema che suscita un ampio dibattito sia a livello europeo che a livello nazionale, e non solo di natura politica,

Edoardo Traversa, KU Leuven, Catholic University of Louvain, Belgium, edoardo.traversa@uclouvain.be, 0000-0002-7394-5705
Stefania Lotito Fedele, University of Bari Aldo Moro, Italy, stefania.lotito21@gmail.com, 0000-0003-0108-9863

Referee List (DOI: 10.36253/fup_referee_list)
FUP Best Practice in Scholarly Publishing (DOI 10.36253/fup_best_practice)

Edoardo Traversa, Stefania Lotito Fedele, *La riforma delle risorse proprie e la possibile introduzione di un tributo europeo*, © Author(s), CC BY 4.0, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2.08, in Mauro Campus, Stefano Dorigo, Veronica Federico, Nicole Lazzerini (edited by), *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'UE tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, pp. 117-142, 2022, published by Firenze University Press, ISBN 978-88-5518-591-2, DOI 10.36253/978-88-5518-591-2

tra sovranisti e federalisti, ma anche sulle modalità tecnico-giuridico-costituzionali che un tale cambiamento implicherebbe. Per tale ragione, è utile presentare un'analisi strutturata prima degli strumenti finanziari assegnati all'UE, poi di una riforma delle risorse proprie e, infine, della possibilità di prevedere la nascita di un tributo europeo, pur nella consapevolezza dei limiti di tale riforma a riguardo dell'assetto costituzionale attuale dell'Unione Europea. Conseguentemente, necessiterà anche domandarsi che tipo di tributo sarebbe adeguato a tal fine.

Il presupposto da cui partire muove dalla consapevolezza che la coerenza e la sostenibilità di un sistema di finanziamento dipendono in larga misura dall'interazione tra entrate e spese. Di conseguenza, la seguente valutazione offre più che altro una guida tecnica per il processo decisionale, senza affrontare il tema della destinazione del gettito di una futura imposta europea, elemento fondamentale per rafforzarne la legittimità (questo profilo si trova affrontato da Fontana 2022).

2. Cenni sulla nascita e l'evoluzione delle risorse proprie

2.1. Gli strumenti finanziari assegnati alle Comunità europee e poi all'Unione Europea

Già alle origini, i redattori dei Trattati intesero dotare le Comunità europee di risorse proprie di natura fiscale. L'articolo 49 del Trattato istitutivo della CECA[1] prevedeva esplicitamente che l'Alta Autorità potesse essere finanziata tramite un prelievo sulla produzione di carbone e acciaio e/o prestiti, una vera e propria imposta europea riscossa su ciascuna tonnellata di acciaio versato direttamente dalle imprese siderurgiche al bilancio della Comunità[2].

Il Trattato di Roma del 25 marzo 1957 prevedeva invece un periodo di transizione durante il quale la Comunità economica europea si sarebbe finanziata con contributi nazionali prima di passare a un sistema di risorse proprie. L'articolo 201 del Trattato di Roma[3] (CEE) dava mandato alla Commissione di

[1] Il trattato costitutivo della CECA (Comunità europea del carbone e dell'acciaio) fu firmato a Parigi il 18 aprile 1951 ed entrò in vigore il 23 luglio 1952. Il «mercato comune» previsto dal trattato viene inaugurato il 10 febbraio 1953 per il carbone e il ferro e il 1º maggio seguente per l'acciaio. Il trattato aveva una durata di 50 anni ed ha avuto termine il 23 luglio del 2002. La CECA successivamente è divenuta parte dell'Unione europea.

[2] A questo proposito, appare opportuno riprendere la teoria di R. Perissich, secondo cui il trattato CECA aveva diverse significative differenze rispetto a quello CEE. Una, di rilievo, riguardava gli interventi finanziari. Secondo Perissich, «Come è noto, nel trattato Cee gli aiuti di stato sono proibiti solo quando falsano la concorrenza e la Commissione ha un certo margine di flessibilità per autorizzarli. Nel trattato CECA essi erano invece proibiti in assoluto; erano consentiti solo aiuti comuni finanziati dal bilancio CECA alimentato dai prelievi sull'industria carbo-siderurgica. Una spiegazione di questo strano equilibrio sta nel fatto che i negoziatori, appena usciti dalla guerra, temevano una crisi di penuria e non una di sovracapacità; il trattato era splendido, ma anche miope», Perissich, "postilla di Riccardo Perissich".

[3] Il trattato che istituisce la Comunità economica europea (TCEE) è il trattato internazionale che ha istituito la CEE, firmato il 25 marzo 1957 insieme al trattato che istituisce la Comunità europea dell'energia atomica (TCEEA): insieme sono chiamati Trattati di Roma.

studiare «a quali condizioni i contributi finanziari degli Stati membri di cui all'articolo 200 potrebbero essere sostituiti con risorse proprie e, in particolare, con entrate provenienti dalla tariffa doganale comune dopo l'instaurazione di quest'ultima». Lo stesso articolo prevedeva una procedura mista di adozione di tali disposizioni, con proposta della Commissione, consultazione del Parlamento europeo, e raccomandazione all'unanimità del Consiglio, con approvazione formale da parte degli Stati membri in conformità delle rispettive norme costituzionali. La soluzione dei dazi doganali non era tuttavia l'unica poiché si era pensato all'applicazione di un'imposta sulla produzione o sugli scambi del tipo, appunto, del 'prelievo' CECA.

Così, le Comunità europee (CEE e CECA) vissero durante diciassette anni (1958-1974) in un regime di contributi finanziari con delle chiavi di ripartizione 'politiche' e cioè fondate su degli accordi fra Stati e non su dati macroeconomici obiettivi come il Prodotto Interno Lordo rispettivo[4].

Sin dall'inizio, i Trattati dotarono l'Unione di poteri legislativi in materia fiscale (articoli da 95 a 99 del Trattato di Roma), benché queste competenze non perseguissero alcun obiettivo finanziario o di bilancio, ma un obiettivo giuridico-economico, ovvero la realizzazione del mercato interno. Come afferma esplicitamente l'articolo 113 TFUE[5] sull'armonizzazione delle imposte indirette – analogamente all'articolo 115 TFUE[6] che funge da base giuridica per l'adozione di atti nel settore delle imposte dirette –, l'Unione può adottare atti «nella misura in cui [sono] necessari per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno e per evitare distorsioni della concorrenza in modo fun-

Insieme al trattato che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio (CECA), i Trattati di Roma rappresentano il momento costitutivo della Comunità europea. Il nome del trattato è stato successivamente cambiato in «trattato che istituisce la Comunità europea» (TCE), dopo l'entrata in vigore del trattato di Maastricht, e poi in «trattato sul funzionamento dell'Unione europea» (TFUE), all'entrata in vigore del trattato di Lisbona.

4 Per avere un'idea più precisa delle chiavi di ripartizione, l'Italia pagava il 28% dei contributi del bilancio di funzionamento (così come la Francia e la Germania) mentre era stata favorita nei contributi per il Fondo Sociale con una percentuale del 20%, al contrario della Francia e della Germania che versavano un contributo del 32%, ed era di fatto avvantaggiata nel finanziamento della PAC con una percentuale del 21,5% poiché i contributi erano in parte legati alle importazioni nette in provenienza dai paesi terzi, penalizzando in tal modo la Germania (31,7%) e la Francia (28%).

5 Art. 113, TFUE: «Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza».

6 Art. 115, TFUE: «Fatto salvo l'articolo 114, il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno».

zionale al completamento del mercato interno» (Kofler 2020, 11). Entrambe le disposizioni prevedono una procedura legislativa speciale, con il Consiglio che delibera all'unanimità come unico organo legislativo, e un ruolo consultivo per il Parlamento europeo.

Vi è quindi una netta separazione – con lievi sovrapposizioni – tra le norme che definiscono l'estensione dei poteri in materia fiscale e quelle che determinano le risorse proprie attraverso le quali viene finanziato il bilancio dell'Ue. Ai sensi dell'attuale articolo 311, Tfue:

> L'Unione si dota dei mezzi necessari per raggiungere i suoi obiettivi e portare avanti le sue politiche. Fatte salve altre entrate, il bilancio è finanziato interamente con risorse proprie. Il Consiglio, deliberando secondo una procedura legislativa speciale, adotta all'unanimità e previa consultazione del Parlamento europeo, una decisione che stabilisce le disposizioni relative al sistema delle risorse proprie dell'Unione. In questo contesto può stabilire nuove categorie di risorse proprie o sopprimere una categoria esistente. Tale decisione entra in vigore solo dopo essere stata approvata dagli Stati membri conformemente alle rispettive norme costituzionali. Il Consiglio, deliberando mediante regolamenti secondo una procedura legislativa speciale, stabilisce le misure di esecuzione del sistema delle risorse proprie dell'Unione, nella misura in cui ciò sia previsto dalla decisione adottata in base al terzo comma. Il Consiglio delibera previa approvazione del Parlamento europeo.

La determinazione delle risorse proprie dell'Ue è una questione riservata al Consiglio che delibera all'unanimità, e agli Stati membri, con una mera consultazione del Parlamento, fatta eccezione per l'adozione di misure di esecuzione. È sul lato della spesa che i poteri del Parlamento sono aumentati nel tempo tanto da essere oggi su un piano di (quasi) parità con il Consiglio per quanto riguarda la definizione del bilancio dell'Ue (Artt. 310 e 314, Tfue) e del quadro finanziario pluriennale (Art. 312, Tfue).

2.2. Origini ed evoluzione delle risorse proprie (1970-2000)

L'Unione si dotò per la prima volta di risorse proprie con la decisione – sofferta – del 21 aprile 1970, relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri[7] con delle risorse proprie[8].

[7] Con tale decisione il Consiglio fissò per l'ultima volta una chiave 'politica' generale per assicurare l'equilibrio del bilancio assegnando all'Italia una percentuale del 20,2%, alla Germania del 32,9%, alla Francia del 32,6%, ai Paesi Bassi del 7,3%, al Belgio del 6,8% e al Lussemburgo dello 0,2%. Fu l'ultima chiave politica della Comunità a Sei che scomparve nel 1974 dopo l'adesione del Regno Unito, della Danimarca e dell'Irlanda.

[8] Per una visione d'insieme dei principali interventi, dal 1970 sono state adottate numerose decisioni in materia di risorse proprie. Le prime sei erano decisioni del Consiglio: decisione 70/243/CECA, CEE, Euratom del Consiglio, del 21 aprile 1970, relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie delle Comunità, in GUCE L

Dopo anni di resistenze e di contrasti culminati nel cosiddetto periodo della «sedia vuota» (1965-1966), al Vertice dell'Aja del 1° e 2 dicembre 1969 fu deciso che, a termine, il bilancio avrebbe dovuto essere finanziato integralmente da risorse proprie e che avrebbero dovuto essere rafforzati contemporaneamente i poteri di bilancio del Parlamento europeo. Il passaggio giunse con la decisione del Consiglio del 21-22 aprile 1970 nella quale i contributi nazionali erano sospesi e veniva introdotto un nuovo sistema di finanziamento basato su due risorse proprie effettive – prelievi agricoli e dazi doganali – integrate da una terza risorsa nazionale basata sull'imposta sul valore aggiunto, ottenuta dall'applicazione di un tasso di un massimo dell'1% di una base imponibile determinata in modo uniforme per gli Stati membri (fu allora che l'Italia sostituì il sistema dell'IGE con l'Iva[9]). Mentre i prelievi agricoli furono attribuiti immediatamente alle Comunità, le entrate doganali vennero trasferite progressivamente al bilancio generale in un periodo transitorio che si è concluso nel 1978 mentre il prelievo sull'Iva fu istituito solo il 1° gennaio 1979.

Per dare un ordine di grandezza della ripartizione delle risorse nel 1980 e cioè nel primo bilancio 'a regime', i prelievi agricoli furono pari a 1.719,2 UCE[10]

94/70, pp. 19 sgg.; decisione 85/257/CEE, Euratom del Consiglio, del 7 maggio 1985, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità, in GUCE L 128/85, pp. 15 sgg.; decisione 88/376/CEE, Euratom del Consiglio, del 24 giugno 1988, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità, in GUCE L 185/88, pp. 24 sgg.; regolamento (CE, Euratom) n. 2729/94 del Consiglio, del 31 ottobre 1994, che modifica il regolamento (CEE, Euratom) n. 1552/89 recante applicazione della decisione 88/376/CEE, Euratom relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità, in GUCE L 293/94, pp. 5-6; decisione 2000/597/CE, Euratom del Consiglio, del 29 settembre 2000, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità, in GUCE L 253/2000, pp. 42 sgg.; decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, in GUUE L 163/2007, pp. 17 sgg., e infine decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, in GUUE L 168/2014, pp. 105 sgg., che, come espressamente previsto nella Decisione, deve garantire risorse adeguate per il corretto sviluppo delle politiche dell'Unione, ferma restando la necessità di una rigorosa disciplina di bilancio. L'evoluzione del sistema delle risorse proprie può e dovrebbe contribuire anche a un più ampio sforzo di risanamento del bilancio intrapreso dagli Stati membri e, quanto più possibile, allo sviluppo delle politiche dell'Unione. Vedi Working Paper della Commissione, *Il Finanziamento del bilancio dell'UE: Relazione sul funzionamento del sistema delle risorse proprie*, SEC(2011) 876 final/2, 27 ottobre 2011.

[9] L'Iva (sostituendo l'IGE, Imposta generale sulle entrate) è stata introdotta nell'ordinamento fiscale italiano con d.P.R. n. 633/1972 ed è entrata in vigore il 1° gennaio 1973, al fine di adeguare il sistema tributario italiano a quello degli altri Stati membri della Comunità Europea.

[10] Unità di conto europea. Tra le risorse di origine agricola, quelle più importanti sono i diritti agricoli, chiamati, dapprima, prelievi agricoli. Essi sono stati istituiti nel 1962 e trasferiti alla Comunità con la decisione del 21 aprile 1970. Si trattava all'origine di tasse che variavano in funzione del prezzo del mercato mondiale e di quello europeo. Dopo il recepimento nel diritto comunitario degli accordi multilaterali sul commercio (Uruguay Round, aprile 1994) non vi è più alcuna differenza tra diritti agricoli e dazi doganali: i diritti agricoli sono diritti d'importazione prelevati sui prodotti agricoli in provenienza dai paesi terzi. Si aggiungono a queste tasse i contributi sulla produzione di zucchero, isoglucosio e sciroppo

e quelli sullo zucchero a 504.5 UCE, i diritti doganali a 5.677,8 UCE e l'Iva a 9.910 UCE per un totale di 17.801,5 UCE. Il Parlamento europeo si batté inutilmente affinché le effettive dichiarazioni dell'Iva fossero utilizzate per determinare la base di valutazione per il calcolo della risorsa comunitaria («metodo delle dichiarazioni») invece della base armonizzata calcolata applicando un tasso ponderato medio sul gettito totale netto («metodo del gettito») con il risultato che le risorse provenienti dall'Iva si ridussero ad un calcolo puramente statistico, impedendo ai cittadini/contribuenti degli Stati membri di 'vedere' il nesso tra Iva e contributo al bilancio europeo.

La decisione del 21 aprile 1970 (che fu sottoposta alle ratifiche nazionali) fissò un certo numero di limiti alla crescita delle risorse proprie sia quantitativi sia temporali con delle misure transitorie legate all'allargamento del 1973.

Il 4 giugno 1974 davanti al Consiglio, il primo ministro britannico Wilson qualificò il nuovo regime delle risorse proprie come «unfair» rivendicando un «giusto equilibrio fra entrate e spese» e dando avvio ad una *querelle* sul contributo del Regno Unito al bilancio europeo che avvelenò le relazioni fra gli Stati membri fino alla sua uscita nel 2020.

La Commissione, da parte sua, aveva fatto iscrivere al processo verbale della sessione del Consiglio del 21 aprile 1970 una dichiarazione nella quale si impegnava a presentare proposte più ambiziose per procedere in particolare sulla via delle risorse proprie e sul rafforzamento dei poteri del Parlamento europeo. Tali proposte diedero luogo a lunghe e aspre discussioni che si conclusero il 4 giugno 1974 con il rifiuto del Consiglio di rafforzare l'autonomia finanziaria delle Comunità compensato da un graduale e parziale aumento dei poteri di bilancio del Parlamento europeo nell'ambito del futuro trattato del 22 luglio 1975.

Nel quadro delle decisioni (negative) del Consiglio vale la pena menzionare che in questa proposta la Commissione già allora chiese di autorizzare la Comunità a ricorrere allo strumento dei prestiti nel corso della procedura di bilancio sulla base di un voto del Consiglio a maggioranza qualificata e dopo il parere conforme del Parlamento europeo adottato alla maggioranza dei membri che lo compongono ed alla maggioranza assoluta dei suffragi espressi.

Successivamente ed in modo più articolato, la Commissione europea presentò nel 1978 una comunicazione al Consiglio e al Parlamento sul «Finanziamento del bilancio della Comunità: un cammino da percorrere» (Comunicazione della Commissione, *Sul finanziamento del bilancio della Comunità: un cammino da percorrere*, COM(78) 531 def., 21 novembre 1978) che faceva seguito un ampio dibattito fra esperti aperto nel 1977 dal rapporto del gruppo di studio presieduto da McDougall, che preconizzava un bilancio pre-federale con un ammontare di

d'insulina, che sono versati dai produttori di zucchero all'interno della Comunità, a differenza delle tasse sulle importazioni agricole. La decisione sulle risorse proprie del 2000 concede agli Stati membri, a titolo di spese di riscossione, il 25% dell'importo delle risorse proprie tradizionali riscosse. Per una visione più ampia, vd. al link: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31980B0782&from=IT> (03/2021).

risorse pari al 2,5% del PNL globale degli allora nove Paesi membri, escludendo le spese per la difesa europea.

Nel pieno della dialettica istituzionale fra Parlamento e Consiglio, culminata con il rigetto del progetto di bilancio per l'esercizio 1980, l'assemblea di Strasburgo aveva adottato – tre anni dopo le proposte della Commissione del 1978 – una relazione sulle risorse proprie della Comunità elaborata da un gruppo di lavoro presieduto da Altiero Spinelli (Relazione del Parlamento Europeo, *sulle risorse proprie della Comunità*, PE 64.634 def., 5 gennaio 1981).

In questa relazione si sosteneva l'approccio di McDougall sottolineando, tuttavia, che il trasferimento di compiti e di risorse dagli Stati alla Comunità non doveva comportare un aumento del carico fiscale sui contribuenti; che dovevano essere accresciuti i prestiti ad un livello pari al 25% del bilancio della Comunità per promuovere gli investimenti produttivi e la convergenza delle economie nazionali; che doveva essere soppresso a breve termine il massimale dell'Iva applicando una ponderazione tramite una chiave con effetto redistributivo; che a medio termine le imposte sul reddito delle persone fisiche, sulle società e delle imposte di consumo – opportunamente armonizzate – avrebbero potuto costituire una nuova base per le risorse proprie comunitarie; che all'inizio di ogni legislatura il Parlamento europeo – in virtù della propria responsabilità verso gli elettori – avrebbe dovuto esaminare con la Commissione se e a quali condizioni fosse necessario modificare la ripartizione dei compiti e delle risorse finanziarie fra gli Stati membri e la Comunità.

Dopo anni di polemiche, il Consiglio europeo di Fontainbleau del 25-26 giugno 1984 affermò che «la politica della spesa rappresenta il modo essenziale per risolvere la questione degli squilibri di bilancio» considerando tuttavia che la decisione sulla cosiddetta «correzione britannica» e cioè un meccanismo di correzione a favore del Regno Unito in base al quale – a partire dal 1985 – avrebbe ricevuto il 66% della differenza tra la sua parte in percentuale nei versamenti Iva e la sua parte in percentuale nelle spese ripartite nell'anno in questione, dovesse essere adottata come eccezione provvisoria al principio generale.

In tema di tetti al finanziamento del bilancio, il successivo Consiglio europeo di Bruxelles dell'11-13 febbraio 1988 stabilì un massimale pari all'1,2% del PIL per i pagamenti e all'1,3% per gli impegni confermando che gli Stati membri avrebbero potuto trattenere il 10% del gettito delle risorse proprie tradizionali per coprire i costi di riscossione. Nello stesso Consiglio europeo, i capi di Stato e di governo decisero di creare una quarta risorsa 'addizionale' basata sul PNL da attivare se e quando l'importo riscosso con l'Iva e le risorse proprie tradizionali fosse risultato insufficiente a coprire gli impegni finanziari della Comunità. Con l'andar del tempo, tale risorsa è divenuta la fonte principale di finanziamento del bilancio dell'Unione europea giacché rappresenta oggi il 70% delle entrate mentre la risorsa Iva ne rappresenta il 15% circa per cui la quota delle risorse proprie tradizionali (dazi doganali e prelievi agricoli) è scesa al 15%.

Ancora, nel 1999, il Consiglio europeo di Berlino aveva invitato la Commissione ad elaborare una decisione su un nuovo sistema di risorse proprie per fornire all'Unione europea gli strumenti necessari per il periodo 2000-2006 secondo principi di equità, trasparenza, efficienza economica e semplicità.

Con la decisione sulle risorse proprie del 29 settembre 2000 entrata in vigore il 1° marzo 2002, il sistema di finanziamento del bilancio dell'Unione europea si caratterizzava di:

- un massimale dell'1,24% del Reddito nazionale lordo pari all'1,335% del PNL in stanziamenti di impegno e all'1,27% in stanziamenti di pagamento;
- una detrazione per gli Stati membri a titolo di copertura delle spese di riscossione delle risorse proprie tradizionali che passa dal 10 al 25%;
- un tasso massimo di prelievo della risorsa Iva diminuito allo 0,75% nel periodo 2002-2003 ed allo 0,5% dal 2004;
- una limitazione dell'imponibile Iva degli Stati membri al 50% del loro PNL;
- una correzione a favore di uno Stato membro (il Regno Unito) per compensare gli effetti inattesi prodotti dall'aumento delle spese di riscossione e dalle spese di preadesione;
- delle eccezioni per altri Stati membri (Germania, Paesi Bassi, Austria e Svezia) relativamente al finanziamento della correzione britannica.

In questo quadro, la Germania, i Paesi Bassi, l'Austria e la Svezia versano soltanto ¼ della loro quota normale di finanziamento della composizione britannica. I rimanenti ¾ sono a carico degli altri 10 Stati membri.

Dopo l'accordo raggiunto al Consiglio europeo di Bruxelles sotto la presidenza britannica il 15-16 dicembre 2005 e sulla base di una clausola di revisione contenuta nell'accordo, la Commissione europea presentò nel 2006 una proposta caratterizzata dall'aggiunta – all'elenco delle deroghe già esistenti – di disposizioni ancora più speciali per taluni Stati membri considerati contribuenti netti, come le aliquote di prelievo dell'Iva ridotte o le riduzioni annue lorde dei contributi RNL.

Secondo le proposte della Commissione, la risorsa fiscale dovrebbe essere introdotta progressivamente come sostituzione dell'attuale risorsa Iva, accanto ad una risorsa più limitata basata sul Reddito nazionale lordo. Considerando irrealistico un sistema basato completamente sulle imposte la Commissione europea proponeva tre opzioni:

- una percentuale dell'aliquota sul consumo dell'energia, limitata al carburante per i trasporti su strada («ecotassa») e fondata sulla direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità;
- una percentuale dell'aliquota Iva nazionale, che renderebbe il finanziamento dell'Unione europea più comprensibile per i cittadini (l'imposta sul valore aggiunto dell'Unione europea e quella nazionale dovrebbero apparire come imposte separate sulle fatture o sulle ricevute) ma che richiederebbe un'armonizzazione completa dei sistemi Iva degli Stati membri;
- una percentuale dell'imposta sul reddito delle società come alternativa a più lungo termine, perché richiederebbe una base comune consolidata al posto di 27 sistemi fiscali nazionali ed una molteplicità di leggi, convenzioni e prassi fiscali (Dastoli 2020).

Infine, nel 2007[11] il Consiglio Europeo adotta la decisione 2007/436/CE, Euratom, che ha sostituito, per il periodo 2007-2013, la precedente decisione del 2000/597/CE, Euratom, sul sistema delle risorse proprie.

Alla decisione – che riprende i contenuti dell'accordo politico sul bilancio dell'Unione europea definito dal Consiglio europeo del 15 e 16 dicembre 2005, accordo che ha modificato il sistema di finanziamento delle risorse proprie dell'Unione – è stata data attuazione nell'ordinamento italiano con il comma 66 dell'articolo 2 della legge n. 244/2007 (legge finanziaria per il 2008).

Questa prevedeva, tra i suoi elementi qualificanti, che il massimale (vale a dire il tetto massimo delle risorse proprie) fosse stabilito all'1,31% del RNL per stanziamenti di impegno ed all'1,24% del RNL per stanziamenti di pagamento, come già previsto per il periodo 2000-2006 dalla decisione 2000/597/CE, Euratom. Venivano confermate le risorse proprie già previste per il periodo 2000-2006 dalla precedente decisione 597 del 2000. Si tratta:

- dei diritti riscossi nel quadro della politica agricola comune e dei dazi doganali (denominati «risorse proprie tradizionali», RPT); di un'aliquota dello 0,30% (rispetto allo 0,75% applicato nel 2002-2003 e allo 0,50% nel 2004-2006) applicata alla base imponibile dell'Iva. La base imponibile da prendere in considerazione non potrà eccedere il 50% del PIL di ciascuno Stato;
- di un'aliquota, da determinare secondo la procedura di bilancio tenuto conto di tutte le altre entrate, applicata alla somma dei prodotti nazionali lordi (PNL) di tutti gli Stati membri;
- delle altre entrate dell'Ue (ovvero imposte e prelievi effettuati sui redditi del personale, interessi bancari, rimborsi di aiuti comunitari non utilizzati, interessi di mora e il saldo dell'esercizio precedente).

Sono state introdotte correzioni soltanto a favore di alcuni tra i maggiori contribuenti netti al bilancio dell'Unione europea. In particolare:

- per il periodo 2007-2013 l'aliquota di prelievo della risorsa Iva per la Germania era fissata allo 0,15%, per i Paesi Bassi e la Svezia allo 0,10%, e per l'Austria allo 0,225%;
- per il periodo 2007-2013 i Paesi Bassi beneficiavano di una riduzione lorda del loro contributo annuale a titolo di risorsa RNL pari a 605 milioni di euro. La Svezia beneficiava di una riduzione lorda del suo contributo annuale RNL pari a 150 milioni di euro;
- il meccanismo di correzione di bilancio per il Regno Unito (cosiddetto «sconto britannico») è stato mantenuto, così come le riduzioni del contributo a tale meccanismo dovuto da Germania, Austria, Svezia e Paesi Bassi. Tuttavia, veniva disposta una parziale modifica della base su cui è calcolata la correzione in modo tale che, a partire al più tardi dal 2013, il Regno Unito partecipasse integralmente al finanziamento degli stanziamenti diretti ai 10

[11] Decisione 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, in GUUE L 163/2007, pp. 17 sgg.

nuovi Paesi membri (e di eventuali ulteriori Stati aderenti), esclusa la spesa per il mercato e per i pagamenti diretti in agricoltura.

2.3. Lo stato attuale delle risorse proprie. Segue

Le norme in vigore in materia di risorse proprie sono contenute nella decisione del Consiglio del 26 maggio 2014[12].

In base alle norme concordate per il periodo 2014-2020, l'UE può mobilitare risorse proprie da destinare a pagamenti fino a un importo massimo dell'1,20% della somma del reddito nazionale lordo (RNL) di tutti gli Stati membri. L'importo totale degli stanziamenti per impegni – gli obblighi legali assunti dall'UE – non può superare l'1,26% dell'RNL dell'UE.

Il sistema attuale prevede tre principali fonti di entrate:

- delle risorse proprie tradizionali;
- una risorsa propria basata sull'imposta sul valore aggiunto;
- una risorsa propria basata sul reddito nazionale lordo.

Inoltre, è stato stabilito un massimale complessivo per le risorse e le spese: in base alle norme concordate per il periodo 2014-2020, l'UE può mobilitare risorse proprie per pagamenti fino a un importo massimo dell'1,20% della somma del reddito nazionale lordo (RNL)[13] di tutti gli Stati membri.

Le risorse proprie tradizionali sono rappresentate dai dazi doganali (e fino al 2018 anche i prelievi agricoli)[14] che, peraltro, sono attualmente quanto di più vicino ad una vera e propria imposta europea. L'Unione Europea ha competenza esclusiva per quanto riguarda la determinazione dell'ambito di applicazione e della struttura dei dazi doganali e le entrate riscosse vanno direttamente al bilancio dell'UE, dopo una detrazione del 20% che dovrebbe coprire i costi di riscossione[15]. Inoltre, in quanto elemento essenziale del mercato interno e della

[12] Decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, in GUUE L 168/2014, pp. 105 sgg., che, come espressamente previsto nella Decisione, deve garantire risorse adeguate al corretto sviluppo delle politiche dell'Unione, ferma restando la necessità di una rigorosa disciplina di bilancio. L'evoluzione del sistema delle risorse proprie può e dovrebbe contribuire anche a un più ampio sforzo di risanamento del bilancio intrapreso dagli Stati membri e, quanto più possibile, allo sviluppo delle politiche dell'Unione. Per ulteriori approfondimenti si rinvia al seguente link: <https://www.consilium.europa.eu/media/38070/own-resources-2014-2020.pdf> (03/2021).

[13] L'importo totale degli stanziamenti d'impegno non può superare l'1,26% del RNL dell'UE.

[14] Regolamento (UE) n. 1308/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 dicembre 2013, recante organizzazione comune dei mercati dei prodotti agricoli e che abroga i regolamenti del Consiglio (CEE) n. 922/72, (CEE) n. 234/79, (CE) n. 1037/2001 e (CE) n. 1234/2007, in GUUE L 347/2013, pp. 671 sgg.; decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, in GUUE L 168/2014, pp. 105 sgg.

[15] I dazi doganali rappresentano 158,6 miliardi di euro, circa il 12,7% del totale delle risorse dell'UE (2018).

politica commerciale esterna, la legislazione in materia di dazi doganali non è considerata di natura fiscale ed è quindi adottata congiuntamente dal Consiglio (a maggioranza qualificata) e dal Parlamento secondo la procedura legislativa ordinaria (art. 294, TFUE). Il Codice doganale dell'UE e i relativi regolamenti di attuazione[16] forniscono una legislazione dettagliata sui vari aspetti dei dazi doganali, mentre le altre due risorse assumono la forma di contributi nazionali obbligatori degli Stati membri al bilancio unionale.

Ancora, le risorse proprie basate sull'Iva sono calcolate sulla base di un'aliquota uniforme dello 0,3% applicata alla base imponibile corretta dell'imposta sul valore aggiunto di ciascuno Stato membro, con una riduzione della base imponibile Iva pari al 50% dell'RNL di ciascun paese e un'aliquota ridotta dello 0,15% applicata alla Germania, ai Paesi Bassi e alla Svezia.

Secondo la Commissione,

> il contributo basato sull'Iva è complesso, richiede un importante lavoro amministrativo necessario per armonizzare la base di calcolo e offre poco o nessun valore aggiunto rispetto alla risorsa propria basata sull'RNL. Inoltre, a causa della natura statistica della base, la risorsa è completamente indipendente e non supporta le politiche Iva a livello dell'UE o degli Stati membri (COM[1978] 531 def., 4).

La sua rilevanza finanziaria è costantemente diminuita dagli anni '80 e rappresenta oggi circa il 12% delle risorse proprie totali dell'UE. Nonostante le proposte della Commissione[17], il Consiglio non ha colto l'opportunità di farne una vera e propria risorsa propria basata sulle imposte, che almeno in parte confluirebbe direttamente nel bilancio dell'UE[18].

Infine, la risorsa propria basata sul reddito nazionale lordo – che all'origine avrebbe dovuto avere un ruolo puramente complementare – rappresenta oggi oltre il 70% del bilancio dell'UE, il quale viene calcolato applicando un'aliquota

[16] Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, in GUUE L 269/2013, pp. 1 sgg.; regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda le modalità di applicazione di talune disposizioni del codice doganale dell'Unione, in GUUE L 343/2015, pp. 1 sgg.; regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione, del 24 novembre 2015, che stabilisce le modalità di applicazione di talune disposizioni del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione, in GUUE L 343/2015, pp. 558 sgg.

[17] Cfr. le proposte della Commissione sul sistema delle risorse proprie dell'Unione europea: Commissione, proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, COM(2011) 510 def., 29 giugno 2011, e Commissione, proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, COM(2018) 325 final, 2 maggio 2018. Cfr. anche Commissione, *Finanziamento dell'Unione europea. Relazione della Commissione sul funzionamento del sistema delle risorse proprie*, COM(2004) 505 def., 14 Luglio 2004, Voll. I e II.

[18] Il rapporto tra il bilancio dell'UE e i contribuenti non è diretto, ma indiretto, poiché la risorsa della base imponibile Iva è un contributo degli Stati membri.

uniforme praticata al reddito nazionale lordo degli Stati membri. Questo tasso viene adeguato ogni anno per raggiungere un equilibrio tra entrate e spese. Sono state introdotte diverse eccezioni: come *supra* evidenziato, oltre alla correzione britannica, alcuni altri Stati membri dell'UE beneficiano di correzioni forfettarie[19].

A causa della complessità del quadro istituzionale che circonda l'adozione della decisione sulle risorse proprie dell'UE e del suo quadro finanziario pluriennale, nonché delle tensioni politiche tra gli Stati membri, i tentativi di riforma del sistema si sono rivelati infruttuosi.

Come anticipato, nel 2011 – sulla scia della crisi finanziaria del 2008 – la Commissione ha proposto una profonda semplificazione del sistema, nonché l'introduzione di nuove risorse proprie sotto forma di una tassa sulle transazioni finanziarie e la riforma dei meccanismi di correzione (COM[2011] 510 def.). La risorsa propria basata sull'imposta sul valore aggiunto sarebbe diventata

> una quota dell'imposta sul valore aggiunto (Iva) sulle cessioni di beni e le prestazioni di servizi, gli acquisti intracomunitari di beni e le importazioni di beni soggetti ad un'aliquota Iva normale in ogni Stato membro ai sensi della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, con l'aliquota applicabile [...] non superiore a due punti percentuali dell'aliquota normale (COM[2011] 510 def., art. 2, lett. C).

Nel 2018, dopo diverse iniziative dell'UE che chiedevano un rimpasto del sistema attuale[20], la Commissione ha presentato, insieme a una proposta per il quadro finanziario pluriennale 2021-2027[21], una riforma ancora più ambiziosa (COM[2018] 325 def.). La proposta prevede l'introduzione di un paniere di nuove risorse proprie costituito da una quota della rilanciata base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società[22], una quota dei proventi delle

[19] Le correzioni forfettarie, ossia le riduzioni dei contributi annuali basati sull'RNL per il periodo 2014-2020 a favore di quattro Stati membri (espresse a prezzi 2011): Danimarca 130 milioni di EUR, Paesi Bassi 695 milioni di EUR, Svezia 185 milioni di EUR e Austria 30 milioni di EUR nel 2014, 20 milioni di EUR nel 2015 e 10 milioni di EUR nel 2016. Si veda la decisione 2014/335/UE del Consiglio, art. 2.

[20] Relazione finale e raccomandazioni del Gruppo di alto livello sulle risorse proprie, *Future Financing of the EU*, dicembre 2016; Commissione, *Documento di riflessione sul futuro delle finanze dell'UE*, COM(2017) 358 final, 28 giugno 2017; risoluzione P8_TA-PROV(2018)0076 del Parlamento europeo, del 14 marzo 2018, sulla riforma del sistema delle risorse proprie dell'Unione europea.

[21] Commissione, proposta di regolamento del Consiglio che stabilisce il quadro finanziario pluriennale per il periodo 2021-2027, COM(2018) 322 def., 2 maggio 2018, e comunicazione della Commissione, *Un bilancio moderno per un'Unione che protegge, conferisce poteri e difende il quadro finanziario pluriennale per il periodo 2021-2027*, COM(2018) 321 def., 2 maggio 2018.

[22] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa ad una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società (CCCTB), COM(2016) 683 def., 25 ottobre 2016, e Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa ad una base imponibile comune per l'imposta sulle società, COM(2016) 685 def., 25 ottobre 2016.

aste del sistema europeo di scambio delle quote di emissione[23] e un contributo nazionale calcolato sulla quantità di rifiuti di imballaggio in plastica non riciclata (Traversa, Bizioli 2020: 745).

3. Mercato interno, Unione economica e monetaria e armonizzazione tributaria

3.1. Fiscalità europea senza tributo europeo

Appare anzitutto necessario delineare il concetto di fiscalità a livello europeo dato che il fenomeno in oggetto, in quanto *sui generis*, richiede di collocare la riflessione in modo coerente rispetto alla sua evoluzione, in modo da poterne comprendere meglio la funzione nel quadro delle competenze dell'Unione.

Dette competenze mirano principalmente alla realizzazione di un'unione economica e monetaria, ma non di una *fiscal union*. Una volta avviata l'unione doganale, è stato necessario dover approfondire l'integrazione economica e monetaria creando strumenti istituzionali più adeguati rispetto al Mercato Comune e Unione Doganale (1957) e al Mercato Interno (1986-1992). In tal modo, si è giunti a creare un coordinamento delle politiche economiche tra gli Stati membri, un coordinamento delle politiche di bilancio (in particolare attraverso la limitazione del debito e del disavanzo pubblico), una moneta unica e una politica monetaria indipendente gestita dalla Banca centrale Europea e, infine, delle norme uniche oltre che una vigilanza degli istituti finanziari dell'area Euro.

Guardando agli obiettivi dell'Unione Europea, si possono si possono distinguere:

- gli strumenti di competenza esclusiva dell'Unione Europea, come la politica doganale, la politica della concorrenza, la politica monetaria e la politica commerciale;
- competenze concorrenti tra Unione Europea e Stati membri, ovvero tutte le politiche legate al mercato interno (e principalmente la libera circolazione dei fattori di produzione), la politica sociale e la coesione (che, è necessario specificare, rimangono ancora delle politiche essenzialmente nazionali quando si parla di redistribuzione), le politiche settoriali di particolare rilievo (agricoltura e pesca, trasporti, energia, reti transeuropee), politiche ambientali e protezione dei consumatori;
- competenze esclusive degli Stati membri, in cui l'Unione Europea funge da sostegno agli Stati, come in materia di coordinamento delle politiche economiche, occupazionali e sociali, in materia di ricerca, industria, cultura, turismo, formazione professionale, istruzione[24].

[23] Direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità e che modifica la direttiva 96/61/CE del Consiglio, in GUCE L 275/2003 pp. 32 sgg.

[24] Quest'ultimo tipo di ostacolo è già oggetto, nella stragrande maggioranza dei casi, di convenzioni sulla doppia imposizione sottoscritte dagli Stati membri, tra di loro o con paesi terzi, a livello bilaterale. Si veda, tuttavia, la convenzione multilaterale firmata dai paesi nor-

La fiscalità in questo peculiare assetto costituzionale non trova il collocamento che dovrebbe normalmente avere. Tradizionalmente, la funzione primaria del tributo è quella allocativa, cioè la sua capacità di generare entrate da destinare al bilancio dell'autorità politica che la istituisce[25]. La politica fiscale è quindi indissolubilmente legata alla politica delle finanze pubbliche. Ci sono però delle eccezioni: può accadere che l'autorità con giurisdizione fiscale non benefici pienamente dei proventi dell'imposta che regola. È il caso, ad esempio, della maggior parte delle autorità centrali degli Stati federali o decentralizzati, che trasferiscono parte del loro gettito fiscale alle autorità locali e regionali[26]. La situazione dell'UE in questo senso è molto particolare. Pertanto, a differenza dei poteri fiscali degli Stati membri, quelli dell'Unione non sono esercitati a fini finanziari o di bilancio (Oates 2002). Non esiste quindi – anche in questo caso – una tassa che sia europea in tutte le sue componenti (sulle condizioni istituzionali e sulle possibilità di una imposta europea, cfr. Lang 2008, e, in particolare, Traversa 2008).

Esiste quindi un'ampia discrepanza tra i poteri che l'UE esercita in campo fiscale da un lato e il modo in cui il suo bilancio è strutturato dall'altro.

Questa osservazione può essere messa in prospettiva per quanto riguarda la risorsa Iva, poiché quest'ultima non è calcolata sul gettito generato dall'imposta a livello dell'Unione europea, ma sulla base imponibile nazionale corretta[27]. L'esistenza di una competenza europea in materia di Iva ha un'influenza indiretta piuttosto che diretta sulla determinazione della base imponibile e sulla riscossione delle risorse Iva dello Stato membro. Pertanto, un errore di recepimento da parte di uno Stato membro nel settore Iva, che comporti la mancata riscossio-

dici, denominata «Nordiska skatteavtalet» (Convenzione nordica), firmata a Helsinki il 22 marzo 1983, e la sua rilevanza nel quadro comunitario, Working Paper della Commissione, DG Taxud, *Community Law and Tax Treaties*, Expert Group Meeting of 5 July 2005, pp. 15-17, <http://ec.europa.eu> (03/2021).

25 Altre funzioni fiscali nella teoria economica sono le funzioni redistributive e incentivanti, alle quali alcuni autori aggiungono la funzione stabilizzatrice. Su tali funzioni fiscali cfr. Musgrave, Musgrave 1986: 3-22. Sulla funzione allocativa, cfr. Dafflon 2001-02, cap. II (versione elettronica). Sulla funzione ridistributiva, cfr. Prus'homme 1985; Majocchi 1987.

26 Per quel che concerne l'Italia e il Belgio, vd. *infra*. In merito agli altri Stati federali o decentralizzati, cfr. Commission sur le Desequilibre Fiscal, *Arrangements financiers intergouvernementaux (Allemagne, Australie, Belgique, Espagne, Etats-Unis, Suisse)*, Document d'information pour le symposium international sur le déséquilibre fiscal, Québec, 13-14 settembre 2001, <https://www.groupes.finances.gouv.qc.ca/desequilibrefiscal/fr/pdf/internationnal_fr.pdf> (03/2021); Ter-Minassian 1997; Anastopoulos 1979.

27 Regolamento (CEE, Euratom) n. 1553/89 del Consiglio, del 29 maggio 1989, concernente il regime uniforme definitivo di riscossione delle risorse proprie provenienti dall'imposta sul valore aggiunto, in GUCE L 155/89 pp. 9 sgg., art. 2.1: «La base delle risorse Iva è determinata sulla base delle operazioni imponibili di cui all'articolo 2 della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (...), ad eccezione delle operazioni esenti a norma degli articoli da 13 a 16 di tale direttiva».

ne della stessa su operazioni normalmente imponibili in base al diritto europeo, comporta l'obbligo per lo Stato membro in questione di rettificare gli importi dovuti all'Ue a titolo di risorse proprie Iva e di versare gli interessi di mora conformemente agli obblighi che gli incombono in forza del regolamento n. 1553/89 CEE (Corte giust. CE 12 settembre 2000, C-359/97, *Commissione contro Regno Unito*). Tuttavia, anche in questo caso, i poteri fiscali dell'Unione si fondano su altre basi giuridiche, sono esercitati secondo procedure diverse e riguardano le imposte le cui entrate sono riscosse dalle amministrazioni degli Stati membri.

Dunque, se ne deduce che per eliminare gli ostacoli alla creazione di un mercato unificato, armonizzare o ravvicinare le norme nazionali, le prerogative fiscali dell'Unione possono essere utilizzate solo in modo da favorire il raggiungimento dei suoi obiettivi, primo fra tutti la creazione di un mercato interno più coeso[28]. Così, è stato necessario (e in parte lo è ancora) dover combattere diversi ostacoli fiscali al fine di ottenere questo tipo di mercato, tra i quali oneri fiscali sulla circolazione delle persone e delle imprese tra gli Stati membri, nonché sulle transazioni economiche transfrontaliere di beni, servizi o capitali. Ancora, distorsioni significative della concorrenza possono derivare da disparità tra le legislazioni fiscali nazionali, così come la doppia imposizione può riguardare i non residenti di un altro Stato membro o gli investimenti o i redditi provenienti da un altro Stato membro.

3.2. Base giuridica e finalità dell'armonizzazione delle imposte indirette nei trattati Ue: il rapporto con l'Unione doganale e il mercato interno.

Secondo l'articolo 113, Tfue, l'Ue ha la competenza «di adottare disposizioni per l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle accise e ad altre forme di imposizione indiretta nella misura in cui tale armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione e il funzionamento del mercato interno ed evitare distorsioni della concorrenza»[29]. Questo articolo è applicabile solo alle imposte indirette, dato che le direttive esistenti nel settore delle imposte dirette sono state adottate sulla base della clausola generale del mercato interno di cui all'articolo 115, Tfue (Kofler 2020, 11).

Le disposizioni di armonizzazione devono essere adottate secondo una procedura legislativa speciale, che richiede l'unico consenso del Consiglio (all'unanimità) previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale europeo. Nonostante il requisito dell'unanimità, il Consiglio ha adottato numerose direttive – e persino regolamenti – su tale base giuridica nei settori dell'imposta sul valore aggiunto, delle accise e delle imposte sull'energia e delle

[28] Questo approccio funzionale al diritto fiscale dell'Unione europea guida la Corte di giustizia in tutta la sua giurisprudenza fiscale, sia in materia di imposte dirette che indirette. Cfr. in particolare Casado Ollero 2001; Seer 2008 (tradotto dal tedesco da E. Traversa).

[29] Sulle differenze (piuttosto teoriche) tra armonizzazione fiscale e coordinamento fiscale, cfr. Faria 1995, 229; Traversa 2010, 32; Stancanelli 2005, 23-5.

imposte indirette sulla raccolta di capitali[30]. Il Consiglio ha inoltre emanato diverse direttive che prevedono esenzioni dalle imposte indirette in caso di taluni trasferimenti transfrontalieri di beni (viaggiatori, introduzione temporanea di mezzi di trasporto, trasferimento della residenza in un altro Stato membro)[31]. La Commissione ha anche tentato, anche se senza successo, di armonizzare la tassazione delle autovetture[32], le tasse sulle transazioni finanziarie (anche nell'ambito della cooperazione rafforzata)[33] e, più recentemente, le *digital tax*[34]. Nel 2019, la Commissione ha proposto di utilizzare le clausole passerella dell'articolo 48, paragrafo 7, TFUE (generale) e dell'articolo 192, paragrafo 2, TFUE (tasse ambientali) per passare gradualmente alla procedura legislativa ordinaria, con la maggioranza qualificata in seno al Consiglio e la codecisione del Parlamento europeo[35].

L'articolo 113, TFUE è una delle poche «Disposizioni fiscali» incluse in un titolo insieme alle disposizioni relative alla concorrenza e al ravvicinamento delle legislazioni[36], ma il suo scopo non può essere adeguatamente compreso se non in un contesto più generale. Infatti, la necessità di adottare un quadro fiscale comune deriva direttamente dai principi dell'Unione doganale[37] e del mer-

[30] Per quanto riguarda l'Iva e le accise, cfr. la direttiva 2008/7/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, concernente le imposte indirette sulla raccolta di capitali, in GUUE L 46/2008, pp. 11 sgg., che è la rifusione della direttiva originaria del 1969 (direttiva 69/335/CEE del Consiglio del 17 luglio 1969).

[31] Direttiva 2009/55/CE del Consiglio, del 25 maggio 2009, relativa alle esenzioni fiscali applicabili all'introduzione definitiva di beni personali di privati provenienti da uno Stato membro, in GUUE L 145/2009, pp. 36 sgg.; direttiva 2007/74/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2007, sull'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto e dalle accise delle merci importate da viaggiatori provenienti da paesi terzi, in GUUE L 346/2007, pp. 6 sgg.; direttiva 83/182/CEE del Consiglio, del 28 marzo 1983, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto, in GUCE L 105/83, pp. 59 sgg.

[32] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio sulle tasse relative alle autovetture, COM(2005) 261 final, 5 luglio 2005.

[33] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio concernente un sistema comune d'imposta sulle transazioni finanziarie e recante modifica della direttiva 2008/7/CE, COM(2011) 594 def., 28 settembre 2011, e Commissione, proposta relativa all'attuazione di una cooperazione rafforzata nel settore dell'imposta sulle transazioni finanziarie, COM(2013) 71 final, 14 febbraio 2013.

[34] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali sulle entrate derivanti dalla prestazione di alcuni servizi digitali, COM(2018) 148 final, 21 marzo 2018.

[35] Comunicazione della Commissione, *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE*, COM(2019) 8 def., 15 gennaio 2019.

[36] Le altre disposizioni fiscali sono l'articolo 100 del TFUE (divieto di discriminazioni fiscali — cfr. *infra*), l'articolo 111 del TFUE (rimborso eccessivo della tassazione interna sulle esportazioni) e l'articolo 112 del TFUE (altri sgravi e rimborsi per le esportazioni verso altri Stati membri e oneri compensativi). Per un commento, cfr. P. Farmer, R. Lyal, *EC Tax Law*, Clarendon, Oxford, 1994, pp. 53 sgg.

[37] Cfr. anche GATT 1994, articolo XXIV.8: Ai fini del presente Accordo: (a) per unione doganale si intende la sostituzione di un unico territorio doganale con due o più territori doga-

cato interno. Fin dal Trattato di Roma, infatti, l'armonizzazione delle imposte indirette è sempre stata considerata strumentale alla realizzazione del Mercato Comune e poi del Mercato Interno, insieme all'abolizione dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative tra gli Stati membri, alla creazione di una tariffa doganale esterna comune e all'adozione di politiche comuni in vari settori, come l'agricoltura e la concorrenza[38].

Nella loro dimensione esterna, questi principi si traducono in un trattamento fiscale uniforme delle merci che entrano nell'Unione. Nella loro dimensione interna, essi implicano l'abolizione dei prelievi che riguardano specificamente le importazioni e le esportazioni tra gli Stati membri, per garantire la libera circolazione.

Nello specifico, l'Unione doganale è stata completata nel 1968 con l'abolizione dei dazi doganali interni e l'introduzione di un sistema uniforme di tassazione delle importazioni provenienti dall'esterno della CEE, mediante l'applicazione di una tariffa esterna comune[39]. Il territorio doganale dell'UE comprende il territorio degli Stati membri, compresi il mare territoriale e lo spazio, con piccole eccezioni elencate nel codice doganale dell'UE[40], come alcuni territori francesi d'oltremare (le Azzorre, Madeira, le Isole Canarie, alcune dipendenze del Regno Unito). Comprende anche Monaco, l'Isola di Man e le Isole del Canale, che fanno parte dell'UE. Inoltre, l'UE ha aderito alle unioni doganali bilaterali con Andorra, San Marino e Turchia (ad eccezione di alcuni prodotti agricoli)[41].

Dal punto di vista del federalismo fiscale, come più volte ribadito, i dazi doganali sono attualmente il tributo più vicino a una vera e propria imposta UE. L'UE ha competenza esclusiva per quanto riguarda la determinazione dell'ambito di applicazione e della struttura dei dazi doganali e delle entrate riscosse

nali, in modo che *(i)* i dazi e le altre norme commerciali restrittive (ad eccezione, se necessario, di quelle consentite dagli articoli XI, XII, XIII, XIII, XIV, XV e XX) sono soppressi per quanto riguarda sostanzialmente tutti gli scambi commerciali tra i territori costitutivi dell'unione o almeno per quanto riguarda sostanzialmente tutti gli scambi di prodotti originari di tali territori, e *(ii)* fatte salve le disposizioni del paragrafo 9, sostanzialmente gli stessi dazi e le stesse norme commerciali sono applicati da ciascuno dei membri dell'unione agli scambi di territori non compresi nell'unione.

[38] Trattato di Roma, art. 2.

[39] Regolamento (CEE) n. 950/68 del Consiglio, del 28 giugno 1968, relativo alla tariffa doganale comune, in GUCE L 172/68, pp. 1 sgg.

[40] Regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 9 ottobre 2013, che istituisce il codice doganale dell'Unione, in GUUE L 269/2013, pp. 1 sgg.

[41] Decisione 90/680/CEE del Consiglio, del 26 novembre 1990, relativa alla conclusione dell'accordo in forma di scambio di lettere tra la Comunità economica europea e il Principato di Andorra, in GUCE L 374/90, p. 13; Accordo di cooperazione e unione doganale tra la Comunità economica europea e la Repubblica di San Marino del 1991, entrato in vigore nel 2002; decisione n. 1/95 del Consiglio di associazione CE-Turchia, del 22 dicembre 1995, relativa all'attuazione della fase finale dell'unione doganale (96/142/CE), in GUCE L 35/1996, pp. 1 sgg.

maturate a favore del bilancio dell'Unione, dopo una detrazione del 20% che dovrebbe coprire i costi di riscossione[42]. In quanto elemento essenziale del mercato interno e della politica commerciale esterna, la legislazione in materia di dazi doganali non è considerata di natura fiscale ed è quindi adottata congiuntamente dal Consiglio (a maggioranza qualificata) e dal Parlamento secondo la procedura legislativa ordinaria (art. 294, TFUE). Il Codice doganale dell'UE e i relativi regolamenti di attuazione[43] forniscono una legislazione dettagliata sui vari aspetti dei dazi doganali:

- la classificazione delle merci;
- le regole dell'origine;
- il valore da considerare come base imponibile;
- la tariffa;
- la determinazione delle persone responsabili del pagamento;
- gli eventi che hanno dato luogo al pagamento (principalmente l'attraversamento delle frontiere doganali dell'UE);
- le norme sulla sospensione temporanea o permanente e l'esenzione dai dazi (Lyons 2018).

La legislazione dell'UE determina anche gli aspetti procedurali, compresi i rapporti tra le amministrazioni doganali nazionali, con l'esclusione delle sanzioni penali, che rimangono di competenza degli Stati membri.

Nella sua dimensione interna, l'unione doganale comporta sia un divieto generale di riscossione di dazi doganali interni e tasse di effetto equivalente (art. 30, TFUE), sia un obbligo di parità di trattamento tra beni nazionali ed esteri (art. 110, TFUE). Entrambe le disposizioni sono state riconosciute di effetto diretto[44]. Mentre i dazi doganali sono definiti in dettaglio nella legislazione UE e nazionale, il concetto di tassa di effetto equivalente è stato chiarito dalla Corte di giustizia come «un onere pecuniario, per quanto piccolo, imposto unilateralmente, qualunque sia il suo nome e la sua tecnica, che colpisce le merci naziona-

[42] Decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, in GUUE L 168/2014, pp. 105 sgg. I dazi doganali rappresentano 158,6 miliardi di euro, circa il 12,7% delle risorse totali dell'UE (2018).

[43] Regolamento delegato (UE) 2015/2446 della Commissione, del 28 luglio 2015, che integra il regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda le modalità di applicazione di talune disposizioni del codice doganale dell'Unione, in GUUE L 343/2015, pp. 1 sgg.; regolamento di esecuzione (UE) 2015/2447 della Commissione, del 24 novembre 2015, che stabilisce le modalità di applicazione di talune disposizioni del regolamento (UE) n. 952/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce il codice doganale dell'Unione, in GUUE L 343/2015, pp. 558 sgg.

[44] Sull'art. 30, TFUE, cfr. Corte giust. CE 5 febbraio 1963, C-26/62, *Van Gend e Loos*; Corte giust. CE 12 dicembre 1995, C-469/93, *Chiquita Italia*, par. 37. Un divieto analogo è contenuto negli accordi GATT-OMC (art. II, §1b e c). Tuttavia, esso non ha alcun effetto diretto e non si applica tra gli Stati membri, ma solo tra questi e gli altri paesi terzi che hanno firmato gli accordi. Per l'art. 110, TFUE, cfr. Corte giust. CE 16 dicembre 1992, C-17/91, *Lornoy*, e Corte giust. CE 16 dicembre 1992, cause riunite C-144/91 e C-145/91, *Demoor.*

li o estere che attraversano la frontiera»[45]. Ciò vale anche se l'onere pecuniario «non è riscosso a beneficio dello Stato e non ha alcun effetto discriminatorio e il prodotto imposto non è in concorrenza con la produzione nazionale». Come ha affermato la Corte nella causa *Carbonati Apuani*, relativa alle imposte comunali (indirette) sulle merci,

> il principio stesso dell'Unione doganale, come previsto dall'art. 23 CE, richiede che la libera circolazione delle merci sia garantita all'interno dell'unione in generale, non solo negli scambi tra Stati membri, ma più in generale su tutto il territorio dell'Unione doganale[46].

D'altra parte, l'art. 110, TFUE – quasi identico nella formulazione alla disposizione equivalente negli accordi GATT[47] – contiene un chiaro e preciso divieto di discriminazione, che non è soggetto ad alcuna condizione o all'adozione di misure specifiche per la sua attuazione. Sancendo il principio della parità di trattamento fiscale tra prodotti nazionali e prodotti importati, esso non fa riferimento a una particolare imposta o prelievo, né a un meccanismo fiscale specifico. Si estende a qualsiasi forma di vantaggio fiscale di cui beneficiano i prodotti nazionali, a scapito dei prodotti provenienti da altri Stati membri. Gli articoli 30 e 110 TFUE sono disposizioni specifiche che attuano il principio della libera circolazione delle merci in materia di imposizione (indiretta), che sono complementari tra loro, pur avendo un campo di applicazione distinto e non sovrapposto.

Oltre all'abolizione delle imposte che riguardano specificamente le merci provenienti da altri Stati membri, il mercato interno richiede anche un allineamento dei prelievi ugualmente applicabili ai prodotti nazionali e a quelli importati (nonché delle imposte che si applicano ai servizi). Tale allineamento non può derivare semplicemente dall'applicazione di principi comuni, ma richiede regole comuni, da cui l'esistenza dell'articolo 113, TFUE, e delle direttive e dei regolamenti adottati dal Consiglio[48].

[45] Corte di giust. CE 1 luglio 1969, C-24/68, *Commissione contro Italia*, in Racc. 1969, p. 193. Si trattava di una tassa, nota come «tassa statistica», per la compilazione di informazioni statistiche sui flussi di merci da e verso l'Italia, e riscossa su merci importate ed esportate di importo minimo.

[46] Corte giust. CE 9 settembre 2004, C-72/03, *Carbonati Apuani*.

[47] Art. III, par. 2 del GATT. Entrambe le disposizioni sono interpretate in modo analogo. De Bùrca 2002, 181.

[48] Corte giust. CE 18 giugno 1975, C-94/74, *IGAV*; Corte giust. CE 2 agosto 1993, C-266/91, *Celbi*, par. 9; Corte giust. CE 11 marzo 1992, C-78/90, *Sociétés commerciales de l'Ouest/Receveur principal des douanes de La Pallice-Port*, par. 22. Il Trattato non contiene disposizioni simili per quanto riguarda le altre libertà di circolazione. Pertanto, gli ostacoli alla libera circolazione che deriverebbero dalla legislazione fiscale degli Stati membri per quanto riguarda le altre libertà rientrano nelle disposizioni più generali degli artt. 45, 49, 56 e 63 TFUE. Tuttavia, come dimostra l'abbondante giurisprudenza della Corte, tali disposizioni sono più facilmente applicabili alle imposte dirette, che non sono armonizzate a livello dell'UE.

4. Riflessioni conclusive post COVID-19 sulla forma di un futuro tributo europeo

La crisi COVID-19 (Traversa, Bizioli 2020), come prima della crisi finanziaria e dell'euro, ha indebolito la coerenza dell'Ue nel suo complesso e ha evidenziato la necessità di organizzare trasferimenti fiscali tra gli Stati membri dell'Ue, ancor più tra i membri dell'Eurozona, dato l'inevitabile rapporto tra politiche monetarie e fiscali[49]. Essa pone l'accento – ancora una volta – sullo stato non raggiunto dell'integrazione europea e sulla direzione da prendere per realizzare una «vera e propria Unione Economica e Monetaria», come era stata auspicata alcuni anni fa come risposta alla crisi finanziaria. Come per altre crisi precedenti, sono stati messi in atto meccanismi *ad hoc*, ma, pur aumentando significativamente i fondi a disposizione delle istituzioni dell'Ue per la concessione di assistenza finanziaria agli Stati membri, tali interventi non equivalgono a una riforma strutturale per quanto riguarda il finanziamento del bilancio dell'Unione.

In tale contesto, ci si potrebbe chiedere se l'attuazione di un vero e proprio obbligo di solidarietà in materia di bilancio non implichi necessariamente l'introduzione di risorse proprie di natura tributaria per garantire l'efficienza delle politiche dell'Ue[50], ritornando alle origini della lontana CECA. Come sottolineato da Perissich,

> il richiamo alla CECA mi ha quindi fatto riflettere sul fatto che l'ipotesi di un finanziamento comune è anche condizionata dal modo come è alimentato il bilancio. Dal momento che esso è attualmente sostanzialmente alimentato da contributi nazionali abbastanza proporzionali al Pil, ciò spiega perché la logica redistributiva fra stati sia così difficile da superare (Russo, "I beni pubblici europei [con una postilla di Riccardo Perissich]").

L'adozione di una imposta europea potrebbe permettere di limitare la partecipazione degli Stati membri al bilancio europeo, fornendo in tal modo una fonte di entrata autonoma. Tale riforma potrebbe svolgere un ruolo importante nel rafforzare l'Ue come unione politica, consentendo un legame più forte tra tassazione e spesa a livello europeo e permettendo all'Ue di istituire programmi paneuropei di stimolo economico e meccanismi di solidarietà, nonché di finanziare iniziative comuni nel settore, ad esempio, della difesa e della politica estera (Ross 2004).

Da un punto di vista politico, raccogliere sostegno per una riforma così importante sarà certamente difficile e potrebbe essere ulteriormente complicato da fattori esogeni. Gli effetti economici dell'attuale pandemia potrebbero infatti far oscillare il pendolo dell'integrazione europea in entrambi i sensi. Ma si può soste-

[49] Sul significato della crisi economica per la politica fiscale dell'Ue, si veda Vanistendael 2011, 16; Vanistendael 2010. La necessità di trasferimenti fiscali è stata affrontata anche in un rapporto del Comitato dell'Unione Europea del Regno Unito (vedi *Genuine Economic and Monetary Union and the implications for the UK*, 8° Rapporto della Sessione 2013-2014). Sul rapporto tra politica monetaria e politica fiscale nella storia, cfr. Ardant 1976.

[50] Si veda l'appello di un gruppo di professori di diritto tributario europeo, tra cui gli autori, in questo numero.

nere che l'argomento a favore di una imposta europea sembra (un po') più forte in questo preciso momento storico rispetto a quello antecedente la crisi COVID-19.

Un evento di tale portata dimostra che, nonostante gli Stati nazionali rimangano il piano più adatto ad attuare una risposta sia dal punto di vista sanitario che economico, il piano europeo ha assunto un ruolo vitale in relazione non soltanto al coordinamento, ma anche al sostegno finanziario e materiale verso gli Stati membri più esposti. Di fronte alle enormi conseguenze di settimane di blocco sulle economie europee interdipendenti, il dibattito sul rafforzamento della solidarietà europea – anche se con strumenti di ridistribuzione più solidi – si è trasformato, passando da un mero dibattito ideologico sulle virtù e le carenze della gestione governativa tra Stati membri ricchi e poveri al problema condiviso di assicurare la ripresa economica per tutti gli Stati membri e, in ultima analisi, di garantire la sopravvivenza della stessa Unione Europea.

Tale dibattito ha anche rivelato che il 'costo della non Europa', cioè l'obbligo di organizzare trasferimenti *ad hoc* tra gli Stati membri per evitare esplosioni di debito insostenibili e a valanga dei Paesi più esposti, potrebbe essere molto più alto del costo della messa in comune delle risorse finanziarie a livello dell'Unione europea. Inoltre, durante la crisi COVID-19, sono stati messi in evidenza i limiti dell'utilizzo di strumenti monetari per garantire la solidarietà intra-UE (almeno all'interno dell'Eurozona). Il ruolo della Banca Centrale Europea non è e non sarà mai quello di fornire assistenza finanziaria mirata agli Stati membri. Ciò è inerente alla natura di una banca centrale indipendente, ma non è nemmeno auspicabile da un punto di vista democratico, come ha dimostrato la recente sentenza della Corte costituzionale tedesca[51].

Da un punto di vista giuridico, l'adozione di una vera e propria imposta UE potrebbe richiedere importanti cambiamenti dell'attuale quadro costituzionale europeo. Attualmente l'articolo 311, TFUE, consente – attraverso una procedura piuttosto macchinosa ma democratica – l'adozione di nuove risorse proprie. Come dimostra il precedente dei dazi doganali, nulla nel Trattato impedisce che una nuova risorsa propria dell'UE possa essere basata su un'imposta[52]. Tuttavia, ciò richiederebbe l'adozione di norme comuni, se non identiche, sulla struttura di tale imposta europea, che potrebbe essere ottenuta solo utilizzando la base giuridica esistente nei Trattati. In particolare, l'articolo 113 per le imposte indirette, 115 per le imposte dirette e 192 per le imposte ambientali richiedono l'unanimità del Consiglio e una mera consultazione del Parlamento europeo ai fini della approvazione di una norma fiscale. Ci si può chiedere se tale procedura sia adatta a stabilire la base e l'aliquota di una futura imposta europea, alla luce delle tradizioni costituzionali degli Stati membri e in particolare del principio «No taxation without

[51] Bundesverfassungsgericht, 5 maggio 2020, 2 BvR 859/15, 2 BvR 1651/15, 2 BvR 2006/15, 2 BvR 980/16. Cfr. Kube 2020.

[52] L'art. 311 TFUE è la norma che più spesso viene invocata come possibile fondamento giuridico di una imposta europea. Si vedano, in questo volume, i saggi di Bizioli 2022 e Canè 2022.

representation»[53]. La Commissione ha proposto nel 2019 di passare progressivamente alla maggioranza qualificata in materia fiscale, riforma che sarebbe possibile senza modificare il Trattato UE in base alla cosiddetta «clausola passerella» (art. 48, par. 7, TUE); gli argomenti utilizzati sembrano ancora più convincenti per quanto riguarda l'adozione di un vero e proprio tributo UE[54].

A conclusione di quanto sino ad ora esposto, si possono fare alcune osservazioni preliminari. In primo luogo, come dicono i francesi «Un bon impôt est un vieil impot» (una buona tassa è una vecchia tassa), creare una nuova tassa è sempre stato un compito piuttosto difficile e di solito è stato reso possibile da eventi straordinari, spesso da guerre[55]. Rimane da vedere se la lotta al riscaldamento climatico potrà creare questo sentimento di necessità all'interno di tutti gli Stati membri, come l'ha recepito la Commissione proponendo il *Green New Deal*. Inoltre, oltre alla – più comprensibile – naturale avversione che i popoli e i Paesi potevano manifestare all'introduzione di nuove tasse (che ha provocato diverse rivoluzioni), non vanno trascurati i costi amministrativi legati all'introduzione di una tassa completamente nuova in 27 Stati, anche in considerazione delle notevoli disparità dovute alle diverse culture fiscali. Va tenuto presente che la Commissione ha proposto, nel corso degli anni, senza successo, nuove tasse come la *carbon tax*[56], la tassa sulle automobili basata sulla CO_2[57], le tasse sulle transazioni finanziarie (anche nell'ambito della cooperazione per il miglioramento)[58] e, più recentemente, la *digital tax*[59].

[53] Sebbene la legittimità democratica del Parlamento europeo possa essere messa in discussione alla luce delle differenze nei processi elettorali nei vari Stati membri utilizzati per eleggere i propri deputati, l'attuale procedura secondo la quale le direttive e i regolamenti fiscali sono attualmente adottati dal solo Consiglio non garantisce un efficace controllo democratico dei parlamenti nazionali, nonostante il limitato meccanismo di controllo da parte dei parlamenti nazionali sul mancato rispetto dei progetti di atti legislativi stabilito dal Protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità (Protocollo n. 2). Si vedano i pareri della Commissione europea, i pareri dei parlamenti nazionali e le risposte della Commissione, vd. <http://ec.europa.eu/dgs/secretariat_general/relations/relations_other/npo/index_en.htm> (03/2021).

[54] Comunicazione della Commissione, *Verso un processo decisionale più efficiente e democratico nella politica fiscale dell'UE,* COM(2019) 8 def., 15 gennaio 2019.

[55] Si veda ad esempio l'adozione dell'imposta sul reddito nel Regno Unito nel 1799, come tassa temporanea per finanziare le guerre napoleoniche o in Francia nel 1914 per sostenere lo sforzo della Prima guerra mondiale.

[56] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio che introduce una tassa sulle emissioni di anidride carbonica e sull'energia, COM(92) 226 def., 2 giugno 1992. Per un approfondimento sul tema, si veda Majocchi 2022.

[57] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa alle tasse sulle autovetture, COM(2005) 261 def., 5 luglio 2005.

[58] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio concernente un sistema comune d'imposta sulle transazioni finanziarie e recante modifica della direttiva 2008/7/CE, COM(2011) 594 final, 28 settembre 2011, e Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa all'attuazione di una cooperazione rafforzata nel settore della tassazione delle transazioni finanziarie, COM(2013) 71 final, 14 febbraio 2013.

[59] Commissione, proposta di direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali sulle entrate derivanti dalla prestazione di determinati servizi digitali, COM(2018) 148 final, 21 marzo 2018.

In questo contesto, sembra opportuno non aggiungere ostacoli amministrativi, già di per sé notevoli, all'attuale ostacolo politico all'introduzione di un trasferimento diretto del gettito fiscale dagli Stati membri all'Unione. Inoltre, è essenziale che la risorsa scelta sia in grado di fornire al bilancio europeo un gettito significativo e stabile, e c'è sempre una foschia di incertezza sulla capacità di raccolta di gettito delle imposte 'non testate'. Un ultimo elemento da prendere in considerazione è il fatto che una vera e propria imposta europea per sua stessa natura non può dar luogo a divisioni territoriali che favoriscano il risentimento tra gli Stati membri, come avviene attualmente per la determinazione dei contribuenti netti e dei beneficiari netti del bilancio dell'Unione Europea.

Sotto questi aspetti, appare certamente pertinente ricordare la soluzione escogitata nella proposta della Commissione del 2011[60], sfortunatamente rimasta lettera morta dagli Stati membri. L'idea riguardava una lieve modifica del sistema attuale delle risorse proprie in aggiunta ad una sola innovazione, che gli Stati membri però non erano pronti a discutere ai tempi (sperando che adesso lo siano), ovvero quella di trasformare la risorsa Iva in una (quasi) imposta europea, con l'istituzione di un'aliquota specifica europea su quella nazionale, con massima del 2%. Questa proposta della Commissione presenta indubbi meriti in termini di semplicità, fattibilità e legame con il mercato interno, dato che esistono in materia di Iva un sistema largamente armonizzato e strumenti di cooperazione tra gli Stati membri, se non che il lento sviluppo di una cultura tributaria comune tra amministrazioni nazionali, oltre alla possibilità di poter anticipare precisamente l'impatto in termini di gettito.

Detto questo, come dimostrano diversi studi precedenti[61], ci sono ancora numerosi potenziali candidati. In una risoluzione del 15 maggio 2020, il Parlamento europeo ha ribadito la sua posizione a sostegno delle precedenti proposte della Commissione relative alla lista di potenziali candidati per nuove risorse proprie:

[60] Commissione, proposta di decisione del Consiglio relativa al sistema delle risorse proprie dell'Unione europea, COM(2011) 510 def., 29 giugno 2011. Cfr. il seguente link: <https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/about_the_european_commission/eu_budget/com-2011-510_2011_en.pdf> (03-2021).

[61] Cfr. Parlamento europeo, *Documento di lavoro sul miglioramento del funzionamento dell'Unione europea sulla base del potenziale del Trattato di Lisbona*, 30 ottobre 2015, par. 42, e i lavori del Gruppo di alto livello sulle risorse proprie istituito nel 2014 da Monti: Commissione europea, Gruppo ad alto livello sulle risorse proprie, <http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/index_en.cfm> (03-2021). Tra la letteratura scientifica, cfr. F. Heinemann, P. Mohl, E. Osterloh, *Reform Options for the EU Own Resources System*, Research Project 8/06 Commissioned by the German Federal Ministry of Finance, 18 gennaio 2008; I. Begg, H. Enderlein, J. Le Cacheux, M. Mrak, *Financing of the European Union Budget*, Study for the European Commission, Directorate general for Budget, 29 aprile 2008, <http://www.eurosfaire.prd.fr/7pc/doc/1235401638_study_financingeu_de_en_fr.pdf> (03/2021); Lang et al. 2008; Cattoir 2009; Schratzenstaller et al. 2016; De Feo, Laffan 2016.

una base imponibile consolidata comune per l'imposta sulle società, la tassazione dei servizi digitali, una tassa sulle transazioni finanziarie, il reddito derivante dal sistema di scambio di quote di emissione, un contributo per le materie plastiche e un meccanismo di adeguamento alle frontiere del carbonio[62].

Ognuna di queste imposte ha vantaggi e svantaggi economici, che dovrebbero essere attentamente soppesati rispetto a considerazioni di democrazia, certezza del diritto, attuazione amministrativa, fattibilità politica, equità e capacità di pagamento. In ogni caso, il dibattito per una imposta Ue appare ben lontano dall'essere concluso, in un contesto in cui l'attuale crisi COVID-19 offre un'illustrazione convincente di come la solidarietà europea e la responsabilità nazionale non debbano essere trattate in modo opposto, ma piuttosto come obiettivi complementari di un'integrazione europea sostenibile.

Riferimenti bibliografici

Anastopoulos, J. 1979. *Les aspects financiers du fédéralisme*. Parigi: L.G.D.J.

Ardant, A. 1976. *Histoire financière de l'Antiquité à nos jours*. Parigi: Gallimard.

Bizioli, O. 2022. "Un passo ulteriore verso un sistema federale: un tributo per l'Unione Europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Bizioli, O. 2022. "Profili di un'imposta propria dell'Unione Europea." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Casado Ollero, G. 2001. "L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno." In Amatucci, A. *Trattato di diritto tributario, Annuario*, 505-63. Padova: CEDAM.

Cattoir, P. 2009. *Options for an EU financing reform*. Parigi: Notre Europe.

Dafflon, B. 2001-02. "Théorie de la décentralisation et du fédéralisme financier." In *Cours de Finances publiques II*. Université de Fribourg (Suisse).

Dastoli, P. V. 2020. *Un progetto, un metodo e un'agenda per non sciogliere l'Unione Europea*. Roma: Castelvecchi.

De Bùrca, G. 2002. "Unpacking the Concept of Discrimination in EC and International Trade Law." In *The Law of the Single European Market, Unpacking the Premises*, a cura di C. Barnard, e J. Scott. 181-196. Oxford: Hart Publishing.

De Feo, A., e B. Laffan. 2016. "EU Own Resources: Momentum for a Reform?." *European University Institute* <http://ec.europa.eu/budget/mff/hlgor/library/selected-readings/01-DOC-COMM-EUORMomentumForReform-EUIDeFeoLaffan-Feb2016.pdf> (03-2021).

[62] Risoluzione P9_TA-PROV(2020)0124 del Parlamento europeo, del 15 maggio 2020, sul nuovo quadro finanziario pluriennale, le risorse proprie e il piano di ripresa. Cfr. anche Relazione interlocutoria P8_TA(2018)0449 del Parlamento europeo, del 14 novembre 2018, *sul quadro finanziario pluriennale 2021-2027 — Posizione del Parlamento in vista di un accordo*.

Faria, A. G. A. 1995. "Tax coordination and harmonisation." In *Tax policy handbook*, a cura di P. Shome. Washington D. C.: IMF.

Fontana, O. 2022. "Tra solidarietà europea e responsabilità nazionali: la tutela dei beni pubblici europei." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Hamilton, A. 1787a. *The Federalist Papers* 21.

Hamilton, A. 1787b. *The Federalist Papers* 22.

Kofler, G. 2020. "EU power to tax: Competences in the area of direct taxation." In *Research Handbook on European Union Taxation Law*, a cura di C. H. J. I. Panayi, W. Haslehner, e E. Traversa. 11-50. Cheltenham e Northampton: Edward Elgar.

Kube, H. 2020. "Lehren aus Karlsruhe - die EU-Finanzierung weiterdenken." *VerfBlog*, 17 maggio 2020 <https://verfassungsblog.de/lehren-aus-karlsruhe-die-eu-finanzierung-weiterdenken> (03-2021).

Lang, M, a cura di. 2008. *EU-Tax*. Vienna: Linde Verlag.

Lang, M., et al., a cura di. 2008. *Introduction to European Tax Law on Direct Taxation*. Londra: Spiramus Press.

Lyons, T. 2018[3]. *EU Customs Law*. Oxford: OUP.

Majocchi, A. 1987. "Le fédéralisme fiscal et la fonction redistributive. Le cas de la Communauté européenne." *Revue française de finances publiques* 20: 137-55.

Majocchi, A. 2022. "*Una fiscalità europea per uno sviluppo equo e sostenibile*." In *Pago, dunque sono (cittadino europeo). Il futuro dell'U.E. tra responsabilità fiscale, solidarietà e nuova cittadinanza europea*, a cura di Campus, M., Dorigo S., Federico V., e N. Lazzerini. Firenze: Firenze University Press.

Musgrave, R. A., e P. B. Musgrave. 1986. *Public Finance in Theory and Practice*. New York: McGraw-Hill.

Oates, W. E. 2002. "Fiscal federalism and European Union: some reflections." In *Il futuro dei sistemi di welfare nazionali tra integrazione europea e decentramento regionale. coordinamento, competizione, mobilità*, XIV conferenza della Società italiana di economia pubblica, Università di Pavia, 4-5 ottobre 2002: 36-56, <http://www.siepweb.it/siep/images/joomd/1398076615132.pdf> (03-2021).

Perissich, R. "postilla di Riccardo Perissich." In Russo, E. "I beni pubblici europei (con una postilla di Riccardo Perissich)." <http://www.astrid-online.it/static/upload/protected/Russ/Russo_I-beni-pubblici-europei_postilla-Perissich.pdf> (03-2021).

Prus'homme, R. 1985. "Fédéralisme fiscal et politiques sociales." In *Public finance and social policy: Proceedings of the 39th Congress of the International Institute of Public Finance, Budapest, 1983*: 339-53. Detroit: WSU Press.

Ross, M. L. 2004. "Does Taxation Lead to Representation." *British journal of political science* 2: 229-249.

Russo, E. "I beni pubblici europei (con una postilla di Riccardo Perissich)." <http://www.astrid-online.it/static/upload/protected/Russ/Russo_I-beni-pubblici-europei_postilla-Perissich.pdf> (03-2021).

Schratzenstaller, M., Krenek A., Nerudová D., e M. Dobranschi. 2016. "EU Taxes as Genuine Own Resource to Finance the EU Budget: Pros, Cons and Sustainability-oriented Criteria to Evaluate Potential Tax Candidates." *FairTax Working Paper* 3, giugno 2016 <http://ec.europa.eu/budget/mff/Library/hlgor/selected-readings/40-DOC-COMM-EuTaxes-Schratzenstalle.pdf> (03-2021).

Seer, R. 2008. "Le fonti del diritto comunitario ed il loro effetto sul diritto tributario." In *Per una costituzione fiscale europea*, a cura di A. Di Pietro: 31-52. Padova: CEDAM.

Ter-Minassian, T. 1997. *Fiscal federalism in theory and practice*. Washington: IMF.
Traversa, E. 2008. "National report: Belgium." In *EU-Tax*, a cura di M. Lang: 49-72. Vienna: Linde Verlag.
Traversa, E. 2010. *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales des Etats membres face au droit communautaire*. Bruxelles: Larcier.
Stancanelli, P. 2005. "Le competenze dell'Unione Europea." In Colucci, M. e S. Sica, *L'unione europea - Principi-Istituzioni, Politiche, Costituzione*: 17-33. Bologna: Zanichelli.
Traversa, E., e G. Bizioli. 2020. "Solidarity in the European Union in the time of COVID-19: paving the way for a genuine EU tax?." *Intertax* 8/9: 743-753.
Vanistendael, F. 2010. "The Crisis: A Window of Necessity for EU Taxation." *European Taxation* 9: 394-401.
Vanistendael, F. 2011. "Revisiting Taxation in the Wake of the Crisis: between national fiscal sovereignty and tax harmonisation." *Madariaga Paper* 3.